

IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO CHIUDE ALL'AUTOTUTELA

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Linee generali dell'istituto dell'autotutela – 3. La giurisdizione – 4. Autotutela: facoltà o obbligo? – 5. Il Garante del contribuente, questo sconosciuto.

1. Premessa

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2870 del 6 febbraio 2009¹, tornano – ancora una volta – sul tema della giurisdizione competente a giudicare degli atti di rifiuto dell'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, così definitivamente risolvendo una precedente indeterminata (giudice tributario o amministrativo?) che poco giovava alla certezza del diritto e, soprattutto, al concreto esercizio del diritto di difesa dei cittadini.

Nello stesso tempo, i massimi giudici di legittimità hanno precisato che «avverso l'atto con il quale l'amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo ... non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo».

L'odierno pronunciamento, se pure fa definitiva chiarezza in ordine alla giurisdizione, tuttavia si discosta da analoghi autorevoli precedenti², reputando non impugnabile il rifiuto del fisco di ritirare in via di autotutela un atto impositivo già divenuto definitivo e così frustrando le aspettative dei contribuenti che, decorsi i termini per l'impugnazione, confidavano nel potere giurisdizionale per (almeno tentare di) riaprire una controversia su un atto divenuto ormai intangibile.

2. Linee generali dell'istituto dell'autotutela

Come si è già avuto modo di evidenziare su queste stesse pagine³, l'autotutela rappresenta la potestà, attribuita alla pubblica Amministrazione, di intervenire d'ufficio o su istanza di parte, al fine di modificare o annullare atti e/o provvedimenti già adottati⁴. In ambito fiscale, com'è stato efficacemente osservato⁵, l'autotutela si caratterizza per un più ampio raggio d'azione perché, se «l'interesse pubblico posto a salvaguardia dall'autotutela amministrativa è rappresentato dall'art. 97 Cost.», in campo tributario l'istituto «è posto a tutela di un ulteriore principio costituzionale, rappresentato dal principio di capacità contributiva».

Le linee guida dell'autotutela tributaria sono state introdotte nel nostro ordinamento con l'art. 68 del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, il quale dispone che «salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati, con provvedimento motivato comunicato al destinatario». Sebbene contenuti in una norma di rango secondario, i principi del riesame degli atti e del loro eventuale annullamento nei casi di illegittimità e infondatezza entrano anche in ambito fiscale quale indispensabile temperamento del principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria⁶, con l'unico limite dell'intervenuto giudicato⁷, in ossequio al principio costituzionale di separazione dei poteri.

Lo *jus poenitendi*, concretamente attuato con il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, che, fra l'altro, ha anche concretamente individuato gli organi competenti e disciplinato il procedimento, consiste nel potere dell'Amministrazione finanziaria di annullare o revocare propri precedenti atti sulla base di una valutazione di opportunità che essa stessa è chiamata a compiere. Tale valutazione di opportunità, pur beneficiando di una certa dose di discrezionalità amministrativa, deve fondarsi sostanzialmente su due distinti presupposti:

1) la presunta illegittimità e/o infondatezza dell'atto da annullare

¹ Il presente scritto commenta la sentenza citata, pubblicata in questo stesso fascicolo a pag. 474, con nota critica di V. FICARI, *Diniego di autotutela negativa e Sezioni disunite della Cassazione*.

² Cfr. Cass., sez. un., 10 agosto 2005, n. 16776, in *Boll. Trib.*, 2005, 1828, e Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388, *ivi*, 2007, 1223, con nota di CERIONI.

³ Cfr. FUSCONI-ANTICO, *Autotutela e parere obbligatorio: anche sulle cartelle esattoriali?*, in *Boll. Trib.*, 2005, 1363.

⁴ Sul tema, cfr. *ex multis*, MUSCARÀ, voce *Autotutela* (dir. trib.), in *Enc. giur.*, vol. IV, Agg., 1996; LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000, 90 ss., e *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ed., Milano, 2002, 163 ss.; LA ROSA, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 1131 ss.; FERLAZZO NATOLI, *Corso di diritto tributario, Parte generale*, II ed., Milano, 1999, 185 ss.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, 401 ss.; FANTOZZI, *Diritto tributario*, II ed., Torino, 1998, 377 ss.; BRIGHENTI, *Autotutela, un wishful thinking*, in *Boll. Trib.*, 1997, 561; STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, *ivi*, 1996, 945 ss.; FERLAZZO NATOLI-SERRANÒ, *I nuovi istituti per prevenire ed estinguere le liti*, in *Corr. trib.*, n. 32/1995; VARAZI, *Definizione della lite pendente e legittimità dell'esercizio del potere di autotutela*, in *Boll. Trib.*, 2004, 1375.

⁵ Cfr. SERRANÒ, *Considerazioni sull'autotutela tributaria alla luce della legge n. 28/1999*, in *Boll. Trib.*, 1999, 626.

⁶ L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria discende dal principio di capacità contributiva, che impedisce di riconoscere all'Amministrazione un potere discrezionale da esercitare nei casi singoli differenziando in concreto le imposizioni. Ma il principio non è assoluto e deve essere conciliato con le esigenze di certezza e sollecitudine della riscossione. Com'è stato osservato (PETRILLO, *La conciliazione giudiziale tributaria e la teoria germanica della "intesa effettiva"*, relazione al III Incontro di studio su, *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Pescara, ottobre 2007) «in realtà indisponibile non è la norma ma il rapporto (la situazione di interesse protetto) costituito dalla norma; la condizione di indisponibilità può essere posta come qualificazione della norma oppure come qualificazione del rapporto giuridico costituito dalla norma». Per un'ampia disamina dei significati ascrivibili alla coppia norma indisponibile-norma inderogabile rispetto alla coppia norma imperativa-norma cogente, vedi RUSSO, *Norma imperativa, norma cogente, norma inderogabile, norma indisponibile, norma dispositiva, norma suppletiva*, in *Riv. dir. civ.*, Anno XLVII-2001, I, 578.

⁷ Tale espressione individua l'estinzione del potere di accertamento spettante al giudice, conseguente all'esaurimento dei mezzi di impugnazione previsti dalla legge o causata dall'inerzia delle parti, esprimendo un'esigenza di certezza dei rapporti giuridici.

2) l'esistenza di un interesse pubblico⁸, attuale alla eliminazione dell'atto.

In ordine al primo requisito, osserviamo che l'atto si ritiene illegittimo nel caso di difetto di motivazione, omessa sottoscrizione, vizi della notifica (in altre parole, in presenza di rilevanti vizi sui requisiti essenziali dell'atto amministrativo) mentre si parla di infondatezza allorché l'errore cade sulla quantificazione dell'imponibile accertato. Gli atti sui quali gli Uffici possono esercitare il potere di autotutela sono, in linea generale, quelli indicati dall'art. 19, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, cioè gli atti accertativi, quelli esecutivi, i dinieghi o i mancati rimborsi contro i quali sarebbe egualmente ammissibile il ricorso del contribuente alla Commissione tributaria. L'attività di riesame dovrà riguardare l'eventuale sussistenza delle fattispecie esemplificate – peraltro non in via esaustiva – nell'art. 1 del D.M. n. 37/1997 e precisamente: errore di persona; evidente errore logico o di calcolo; errore sul presupposto dell'imposta; doppia imposizione; mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; sussistenza dei requisiti per fruire delle detrazioni, deduzioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

Il secondo requisito – la valutazione sull'esistenza di un interesse pubblico attuale alla eliminazione dell'atto – è invece l'ambito nel quale si esplica l'esercizio della discrezionalità amministrativa della pubblica Amministrazione: la valutazione che essa deve compiere, infatti, non deve mirare ad un generico ripristino della legalità, ma rispondere sia ad un'esigenza di tutela dell'interesse pubblico sia all'interesse del cittadino contribuente di essere sottoposto ad una tassazione equa, in ossequio all'art. 53 Cost.

L'annullamento degli atti emanati dalla pubblica Amministrazione può avvenire sia d'ufficio che su istanza del contribuente: in tal ultimo caso e attese le caratteristiche generali dell'istituto, l'istanza si atteggia a mero atto sollecitatorio all'avvio dell'attività di riesame che deve essere esercitata nel superiore interesse pubblico. In altre parole, pur riconoscendo all'Ufficio la massima discrezionalità in ordine all'*an*, al *quando* ed al *quomodo* per l'esercizio del potere di autotutela, tale discrezionalità non può spingersi verso la mera facoltatività del riesame: se, quindi, non vi è alcun obbligo di accogliere in tutto o in parte le ragioni del contribuente, deve comunque ritenersi sussistente l'obbligo del riesame, con comunicazione alla parte degli esiti dello stesso⁹. In mancanza, si concretizza da parte dell'Ufficio l'ipotesi di inerzia, che assume la connotazione di gravità qualora il silenzio perduri anche dopo reiterate ed inevasive sollecitazioni, così giustificando l'intervento sostitutivo dell'organo sovraordinato, come contemplato dal D.M. n. 37/1997.

L'autotutela si articola attraverso tre distinte fattispecie, tutte conducenti verso l'eliminazione dell'atto viziato, per il ripristino della legalità violata e che si sostanziano: a) nell'annullamento vero e proprio; b) nella revoca d'ufficio; c) nella rinuncia all'imposizione. L'annullamento e la revoca presuppongono entrambe l'esistenza di un atto impositivo, ritualmente notificato e produttivo di effetti per il contribuente, differenziandosi in relazione alla diversità dell'oggetto di tutela: nel primo caso (annullamento), l'Amministrazione elimina alla radice l'atto emanato, in quanto gli riconosce vizi di legittimità sin dalla sua origine. La revoca interviene, invece, per bloccare gli effetti di un atto comunque riconosciuto valido, ma che tuttavia si trova a dover scontare carenza di presupposti giustificativi. Infine, la rinuncia all'imposizione si verifica prima dell'emissione dell'atto impositivo, sulla base di elementi e circostanze che evidenzino l'esistenza dei medesimi presupposti e – in pratica – si traduce nell'archiviazione degli elementi di controllo che, diversamente, avrebbero condotto alla notifica dell'avviso di accertamento. In tali casi, più che di illegittimità dell'atto, deve meglio parlarsi di infondatezza degli elementi a disposizione degli Uffici finanziari che, in assenza del riesame, avrebbero invece condotto all'emissione di un atto illegittimo.

3. La giurisdizione

Con riguardo alle fattispecie fiscali non sembra sussistere dubbio sulla competenza delle Commissioni tributarie perché verso tale conclusione sembra condurre l'ampliamento della giurisdizione tributaria attuato ad opera dell'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e dell'art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248), che, nel modificare l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, ha in pratica devoluto alla cognizione di tali organi tutte le controversie in tema di tributi "*comunque denominati*" e, quindi, anche quelle connesse al rifiuto espresso o tacito di autotutela. In tal senso si sono espresse le Sezioni Unite della Corte di Cassazione¹⁰ osservando che, per tale motivo, *«la giurisdizione tributaria è così divenuta – nell'ambito suo proprio – una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte da uffici tributari»*. La riforma del 2001, pertanto, ha comportato la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario *«ogni qual volta l'Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare»*. Ma preso atto delle analoghe conclusioni cui è più volte pervenuta la giustizia amministrativa¹¹, il massimo giudice di legittimità estende esplicitamente la competenza della giurisdizione tributaria *«anche in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito della Amministrazione a procedere ad autotutela»*, così sgombrando il campo da qualunque residuo dubbio.

Richiamando i principi affermati dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 16776/2005, la Suprema Corte, con la citata sentenza n. 7388/2007 ha ulteriormente precisato che *«la natura discrezionale dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie sui relativi atti al giudice naturale, la cui giurisdizione è ora definita mediante la clausola generale, per il solo fatto che gli atti di cui tale giudice si occupa sono vincolati»*. Inoltre, l'attribuzione al giudice tributario di una controversia che può concernere la lesione di interessi legittimi non incontra un limite nell'art. 103 Cost. in quanto, secondo una costante giurisprudenza costituzionale¹², *«non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, potendo il legislatore attribuire la relativa tutela ad altri giudici»*.

4. Autotutela: facoltà o obbligo?

Una delle problematiche più rilevanti in tema di autotutela attiene alla qualificazione giuridica dell'istituto e, in particolare, se trattasi di facoltà della pubblica Amministrazione ovvero di obbligo; in altre parole, è stato oggetto di ampia discussione se l'istanza del contribuente comporti per l'Ufficio un obbligo a pronunciarsi e se, conseguentemente, possano crearsi i presupposti per la formazione del silenzio rifiuto. Va

⁸ Il Segretariato Generale del Ministero delle finanze (nota del 18 luglio 1994, n. 4079, in *Boll. Trib.*, 1994, 1203), nel prendere atto che occorre evitare che vengano disapplicate norme specifiche con le quali è sancito il potere-dovere degli Uffici finanziari di correggere i propri atti illegittimi o infondati, sussistendo un interesse pubblico rafforzato a ripristinare la correttezza e l'equità dell'azione amministrativa, rileva che *«tra gli interessi pubblici idonei a sorreggere, sul piano della legittimità, l'intervento in autotutela, è sicuramente da annoverare anche l'esigenza che al contribuente non sia richiesto di corrispondere al fisco più di quanto effettivamente dovuto in base alle norme in vigore; cosa che, altrimenti, urterebbe contro i principi di trasparenza e di giustizia sociale ormai riconosciuti come immanenti a qualunque attività della pubblica Amministrazione»*.

⁹ L'art. 1 del citato regolamento assegna esclusivamente all'Ufficio che ha emesso l'atto illegittimo (o che è competente per l'accertamento d'ufficio) il potere di annullamento, revoca o di rinuncia all'imposizione: ciò è coerente con la natura dell'istituto che, concretizzandosi in un riesame dell'atto, non può che consegnare il potere di un eventuale annullamento al medesimo Ufficio che, in precedenza, aveva provveduto alla sua emanazione. Un'eccezione procedurale è costituita dalla circostanza che l'importo dell'atto comprensivo di imposta, interessi e sanzioni superi euro 516.456,00, ovvero un miliardo delle vecchie lire: in tali casi, opera la previsione dell'art. 4 dello stesso decreto, il quale subordina l'annullamento al preventivo parere della Direzione regionale a cui l'Ufficio dipende.

¹⁰ Cfr. Cass. n. 16776/2005, cit.

¹¹ Cfr. TAR Emilia Romagna, sez. I, 28 gennaio 2005, n. 114, in *Boll. Trib.*, 2005, 553; TAR Campania, sez. I, 8 aprile 2005, n. 519, in *Dir. e giust.*, 2005, fasc. 31, 84.

¹² Cfr. Corte Cost. 28 maggio 2001, n. 165, in *Riv. dir. internaz.*, 2001, 818; Corte Cost. 18 dicembre 2001, n. 414, in *Foro it.*, 2002, I, 1291; Corte Cost. 22 giugno 2006, n. 240, in *Giur. amm.*, 2006, III, 409.

da sé che la risposta a tale domanda assume particolare rilievo laddove l'istanza del privato sia volta a sollecitare il riesame di un atto divenuto inoppugnabile.

La tesi della discrezionalità può sicuramente appellarsi al dato letterale della norma (art. 2, comma 1, del D.M. n. 37/1997: "L'Amministrazione finanziaria può procedere..."); ma è fuor di dubbio che tale discrezionalità deve pur sempre basarsi su argomentazioni squisitamente giuridiche e non certo riconducibili a valutazioni di comodo che lascerebbero prive di tutela giuridica le eventuali richieste del cittadino¹³.

In tale ottica la discrezionalità deve essere intesa come possibilità di scelta della soluzione più opportuna, previa attenta ponderazione degli interessi in gioco e, comunque, nel pieno rispetto dei diritti del contribuente, anche alla luce delle ulteriori tutele garantite dalla legge 27 luglio 2000, n. 212: pertanto, l'Amministrazione dovrà in ogni caso tenere in debito conto i criteri di ragionevolezza, logicità e parità di trattamento fissati dal legislatore costituzionale per garantire il corretto uso del potere da parte delle istituzioni.

Nell'ottica della realizzazione della massima trasparenza nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, sarebbe opportuno che quest'ultima valuti con attenta ponderazione le istanze con le quali i cittadini chiedono un riesame degli atti notificati, valutando a fondo le relative richieste e compiendo una attività istruttoria finalizzata alla eventuale rimozione di atti lesivi dei diritti dei privati, anche al fine di dare concreta attuazione all'art. 53 Cost., che ritiene inammissibile un'imposizione tributaria non conforme alla capacità contributiva del soggetto privato.

Ciò premesso, osserviamo che tale interpretazione è stata condivisa da ben due interventi della Corte di Cassazione a Sezioni Unite¹⁴ la quale, nel confermare la competenza della giurisdizione tributaria in tema di rifiuto espresso o tacito di autotutela, ha qualificato come discrezionale il potere di riesame degli atti tributari, precisando che – in tali casi – il giudice deve limitarsi al solo controllo di legittimità del rifiuto, senza poter entrare nel merito della pretesa tributaria. Diversamente, «ci sarebbe una indebita sostituzione delle funzione giurisdizionale nell'attività amministrativa e un superamento dei limiti esterni della giurisdizione attribuita alle Commissioni tributarie¹⁵».

Le ragioni di tale orientamento risiedono nel fatto che affermandosi un generalizzato obbligo, in capo all'Amministrazione, di rivalutare un proprio provvedimento anche quando rispetto ad esso siano decorsi i termini per proporre ricorso, risulterebbe vulnerata l'esigenza di certezza e stabilità dei rapporti che hanno titolo in atti autoritativi e resterebbe lettera morta il regime decadenziale dei termini per impugnare¹⁶.

A ben diverse conclusioni perviene il Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti¹⁷ nella circ. n. 7/2008 il quale ritiene che, trattandosi di attività vincolata, «in caso di diniego tanto espresso quanto tacito il giudice deve sostituirsi all'Amministrazione e verificare la legittimità della pretesa tributaria alla luce degli elementi (in fatto e in diritto) fatti valere dal contribuente in sede di impugnativa del diniego. Diversamente, un controllo limitato alla sola legittimità del rifiuto di agire in autotutela, finirebbe per tradire la natura stessa del giudizio innanzi le Commissioni – le uniche in grado di accertare la non debenza del tributo – e, dunque, l'essenza stessa dell'istituto dell'autotutela».

L'assunto non sembra condivisibile: come ha più volte precisato la stessa Amministrazione finanziaria¹⁸, il potere discrezionale dell'autotutela riconosciuto agli Uffici finanziari, competenti in egual misura sia ad emanare l'atto sul quale si addensano censure di illegittimità/infondatezza che al riesame dello stesso, deve intendersi non come mera facoltà di agire, bensì quale potere-dovere di attivarsi per assicurare l'applicazione dei principi costituzionali di imparzialità e buon andamento della pubblica Amministrazione. Nello stesso tempo, emerge con tutta evidenza che il fine dell'istituto è quello di realizzare l'interesse pubblico e non di garantire al cittadino un ulteriore mezzo di difesa, oltre a quelli assicurati dal sistema giurisdizionale e, pertanto, l'autotutela non deve essere confusa con la tutela.

5. Il Garante del contribuente, questo sconosciuto

Abbiamo già avuto modo di osservare che l'orientamento maggioritario emerso sia in dottrina che in giurisprudenza qualifica come discrezionale l'attività di riesame, nel senso che «l'Amministrazione continua a essere assolutamente libera di rivedere o meno i propri atti illegittimi senza che a ciò corrisponda alcuna posizione tutelabile del privato»¹⁹.

Ciò risulta di particolare significatività nel caso in cui risultino scaduti i termini per l'impugnazione, con conseguente totale "sottomissione" del contribuente alla discrezionalità amministrativa che, tuttavia, deve essere improntata ad una "valutazione di opportunità" che eviti al contribuente di essere sottoposto ad una tassazione illegittima o fondata su presupposti di fatto erronei.

In tale contesto è importante segnalare che la procedura di autotutela può essere attivata, ex art. 13, comma 6, della legge n. 212/2000, anche dal "Garante del Contribuente" il quale «anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente».

Costituito come organo collegiale di durata triennale presso le Direzioni regionali e provinciali (Trento e Bolzano) delle entrate, il Garante contribuisce ad avvicinare il contribuente alla conoscenza della complessa materia tributaria ed alla specificità dei suoi procedimenti, offrendogli un referente con il quale interagire e al quale rivolgersi per fare luce su "anormali" (o reputati tali) accadimenti fiscali.

Da una disamina dei compiti e delle funzioni assegnate²⁰, il Garante risulta privo non solo di poteri giurisdizionali, ma anche di potestà di sostituzione nei confronti della pubblica Amministrazione inadempiente e di rimozione di atti che si presumono inficiati da illegittimità.

Ciò ha condotto di recente la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia²¹ ad affermare che i provvedimenti del Garante non sono vincolanti per il fisco, sostanziandosi in atti di natura meramente sollecitatoria verso gli Uffici, senza alcun effetto coercitivo. Tuttavia, com'è

¹³ Cfr. QUARANTA, *L'autotutela nell'attività dell'Amministrazione finanziaria e i diritti del contribuente*, in *Tributi*, 1994.

¹⁴ Cfr. Cass. n. 16776/2005, cit., e Cass. n. 7388/2007, cit.

¹⁵ Così IORIO, *La sola dichiarazione di illegittimità non basta a tutelare il contribuente*, in *Il Sole 24 Ore* del 10 novembre 2008. Nel commentare la sentenza, l'Autore cita le ben diverse conclusioni cui perviene il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili nella circ. n. 7/2008 i quali ritengono che, trattandosi di attività vincolata, «in caso di diniego tanto espresso quanto tacito il giudice deve sostituirsi all'amministrazione e verificare la legittimità della pretesa tributaria alla luce degli elementi (in fatto e in diritto) fatti valere dal contribuente in sede di impugnativa del diniego».

¹⁶ Cfr. TAR Puglia, sez. II, 2 marzo 2005, n. 908, in *Boll. Trib. On-line*.

¹⁷ Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

¹⁸ Detti principi si rinviengono, fra l'altro, nelle circ. 8 luglio 1997, n. 195/E, in *Boll. Trib.*, 1997, 1295, e circ. 5 agosto 1998, n. 198/E, *ivi*, 1998, 1390, con le quali è stato precisato che il potere discrezionale riconosciuto agli Uffici finanziari, competenti ad emanare l'atto illegittimo o infondato, deve intendersi non come mera facoltà di agire, bensì quale potere-dovere di attivarsi per assicurare i dettati costituzionali di imparzialità e buon andamento della pubblica Amministrazione.

¹⁹ Cfr. TAR Toscana, sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767, in *Boll. Trib. On-line*. Nello stesso senso, cfr. anche Cass., sez. trib., 9 ottobre 2000, n. 13412, in *Boll. Trib.*, 2001, 295; e Cass., sez. trib., 5 febbraio 2002, n. 1547, *ivi*, 2003, 141, che hanno sempre ritenuto che il mancato esercizio dell'autotutela non fosse sindacabile nel giudizio di impugnazione.

²⁰ Il Garante deve assicurare la concreta attuazione dei diritti del contribuente sanciti nello Statuto svolgendo, fra l'altro, le seguenti funzioni: a) sollecitare gli Uffici ad esercitare il potere di autotutela per l'annullamento e la rettifica dei provvedimenti fiscali di accertamento e di riscossione; b) vigilare sul corretto svolgimento delle verifiche fiscali; c) verificare che sia assicurata la chiara e tempestiva conoscibilità dei provvedimenti fiscali, dei modelli per gli adempimenti e delle relative istruzioni; d) accertare la qualità dei servizi di assistenza ed informazione, verificando, ad esempio, l'agibilità dei locali aperti al pubblico; e) presentare richieste di documenti e chiarimenti agli Uffici; f) rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli Uffici in relazione alle esigenze di tutela del contribuente e dell'organizzazione degli uffici; g) eventualmente richiamare gli Uffici al rispetto delle norme dello Statuto; h) eventualmente accedere agli Uffici per verificare l'effettivo stato del servizio reso ai cittadini; i) presentare un'apposita relazione semestrale al Ministro dell'economia e una annuale direttamente al Governo e al Parlamento sulla tutela dei diritti del cittadino nei rapporti con il fisco.

stato osservato ²², «per intendere appieno l'importanza di questo istituto non è inopportuno ricordare che il presupposto della sua esistenza è un nuovo modo di intendere il rapporto tra fisco e contribuente in attuazione dell'art. 97 Cost. ove il Garante, pur con i limitati strumenti a sua disposizione, può svolgere un'importante funzione di responsabilizzazione dell'Amministrazione indirizzandola verso un modo più corretto di espletare le sue funzioni».

Pertanto, soprattutto nel caso di atti avverso i quali il contribuente non abbia proposto tempestivo ricorso (e, quindi, quando manca la tutela giurisdizionale), indirizzare l'istanza di autotutela anche al Garante del contribuente consente di introdurre nel rapporto fisco-contribuente un soggetto terzo che contribuirà ad accertare la realtà dei fatti, senza il tipico pregiudizio delle parti avverse.

L'intervento del Garante, nel vigilare sull'effettiva attivazione dell'autotutela da parte degli Uffici finanziari, può estendersi anche ai casi in cui il diniego dell'Ufficio appaia del tutto immotivato (o solo formalmente motivato), ben potendo tale organo richiedere adeguate spiegazioni agli Uffici in ordine all'attività di riesame, così aumentando la fiducia dei privati nelle istituzioni e riducendo i disagi derivanti dagli errori che inevitabilmente possono contraddistinguere anche l'attività finanziaria.

D'altronde non dimentichiamo che il comma 11 della legge n. 212/2000 fa carico al Garante di individuare «i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'Amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione, segnalandoli al direttore regionale o compartimentale o al comandante di zona della Guardia di finanza competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare».

In definitiva, dopo le rigorose conclusioni cui è pervenuta la Corte di Cassazione con la sentenza n. 2870/2009 e sempre che il legislatore non provveda a modificare l'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, annoverando fra gli atti impugnabili anche il diniego (espreso o tacito) di autotutela, le Commissioni tributarie non potranno più giudicare sul corretto esercizio dello *jus poenitendi*, seppure con il limite della rilevanza dei soli vizi sopravvenuti.

E allora, forse, la soluzione per avere giustizia è rappresentata proprio dalla figura sinora scarsamente valorizzata del Garante del contribuente perché «è proprio laddove manca una regola cogente e si richiede uno standard di comportamento nell'esercizio dell'attività dell'Amministrazione, che, trattandosi di materia priva di altre forme di tutela, si apre lo spazio naturale ed esclusivo di intervento del Garante, che riteniamo suscettibile di potenziamento anche indipendentemente da modifiche normative» ²³.

Dott. Valeria Fusconi

²¹ Cfr. Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 17 settembre 2008, n. 146, commentata da FORASTIERI in *fiscooggi.it* del 14 novembre 2008, che sulla stessa testata (Agenda Sicilia, più garanzia ai diritti di cittadini e uffici del 15.3.2008) ha diffusamente riferito sull'attività svolta in Sicilia dal Garante del contribuente.

²² Cfr. INTERINO, *Il Garante del contribuente tra funzione amministrativa e giurisdizionale*, in *iltuolegale.it* del 22 febbraio 2007.

²³ Cfr. INTERINO, *op. cit.*